

# 税收国际协调对会计准则国际协调的制约作用

郭小东(厦门大学经济学院, 福建 厦门 361005)

【摘要】税收特别是所得税影响着会计的发展。税收国际协调的范围、进程和机构均对会计准则国际协调产生制约作用。为此, 我国政府应加快税收国际协调步伐, 加快会计国际化进程, 以换取更多的投资者和融资机会, 取得更健康的经济发展。

【关键词】税收国际协调; 会计准则国际协调; 制约作用

【中图分类号】F810.422

【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2005)01-0042-03

从广义上说, 税收国际协调应延伸至各国之间税种和税制要素之间乃至相关税收政策的全方位协调, 这种所谓“税制国际协调”的概念, 其延伸除税收管辖权的协调之外, 还应包括各国税制在国际范围内的趋同乃至某种形式的一体化。本文将主要沿用“广义税收国际协调”的定义。

税收国际协调与会计准则

国际协调的内在联系体现为六个方面。本文研究的重点是税收国际协调对会计准则国际协调的制约作用。美国著名会计学家斯蒂芬·泽夫(Stephen Zeff)1978年在《“经济后果”学说的兴起》一文中指出:“‘经济后果’指的是, 会计报告对企业政府工会投资者和债权人决策行为的影响。这些个人或团体行为的后果被认为可能影响其他团体的利益。”

因此, 会计准则国际协调不仅是一个技术范畴, 同时也是一个政治范畴, 它是主权国家为了自身综合利益最大化而相互博弈的结果, 主权国家在会计准则国际协调过程中的参与程度也将直接影响会计准则国际协调的进程。因此, 在推进会计准则国际协调的进程中, 就必须要考虑作为国家主权存在形式之一的税收国际协调对其所产生的制约作用。

## 税收国际协调的范围制约会计准则国际协调

由于各国影响会计的环境因素不同, 世界上几乎没有一个国家的会计模式与实务和别国完全相同。按文化区域划分, 会计模式可分为: 盎格鲁—萨克逊会计, 以英国和美国为代表; 北欧会计(如荷兰); 日耳曼会计(如德国); 拉丁会计(如

参见邓力平, 曲晓辉. 税收国际协调与会计准则全球趋同关系之辨析. 会计研究, 2003(9)  
转引自曲晓辉. 会计准则国际发展的利益关系分析. 会计研究, 2003(1)

法国); 亚洲会计(如日本)。就会计与税收的关系而言, 盎格鲁—萨克逊会计受税法的影响最小。但即使是在盎格鲁—撒克逊会计模式的国家, 公司的税收显而易见对公司的净利润金额和其他财务报告事项有着显著的影响。更重要的是, 有研究显示在欧洲大陆国家和日本, 公司所得税的相关法规对会计计量和计价规则起着决定性的影响作用, 如:

德国税法对德国公司的约束作用比商法、公司法来得更为细致、具体。它规定公司的会计期间收入、费用的计算方法、分配方法、账簿记录必须同税收目标保持一致, 会计报表上的收益必须同应税收益保持一致。如果会计记录与税法条款不符, 税务机关可以拒绝以其作为计税依据, 如果税务审计时发现企业未遵守税法规定, 则全部所得税抵免都将被取消, 亏损结转也不例外。这种会计报表和纳税报表必须一致的强制做法, 使得纳税人为了能够从纳税抵免中获取最大利益, 在编制报表时总是主动服从税法要求的会计原则和方法。这在德国被称为“决定原则”(determination principle), 即会计记录和报表应服从税务目的——税收决定原则。

虽然法国会计实务与“会计总方案”密切相关, 但一般情况

下, 税法凌驾于会计规则之上。一方面税务当局是商法所明确规定的法定会计信息使用者; 另一方面税法高度独立, 税务当局不仅确定用于纳税申报的财务报表的内容和格式, 而且规定了许多实际财务会计和报告实务。法国第一部所得税法于1914年通过, 并建立了税收与保持会计记录之间的联系。由于税法一般是从纳税控制管理以及国家政治或经济的宏观目标出发, 制定相应条款(如为实现某种社会经济目标, 将一些不符合会计准则的折旧和准备作为费用列入财务报表藉以抵税, 从而使报表反映的内容可能影响信息的“真实”), 因此, 法国会计也被称为税务导向型会计。另外, 奥地利、以色列、瑞士等国的会计也属于税务导向型会计。

前文已提到广义的税收协调不仅包括税收管辖权冲突的协调, 还包括各国的税种、税制各要素及相关税收政策的协调, 其中主要是所得税的协调。所得税的国际协调主要包括税基、税收制度的协调, 税基因各国对折旧、存货持有收益、资本收益、亏损、股利收益和某些费用及其他许多事项的处理不同而不同, 这也造成了会计处理方法在不同国家间存在差异。如所有国家的税务当局均对应纳税所得额计算中的折旧金额感兴趣, 这一兴趣

有的具体到折旧所采用的方法和折旧率(如在大多数国家中), 但有的国家则只有当折旧费用不合理时才予以干涉(如在荷兰), 在法、德国家中会计的折旧额通常应与税收确定的折旧额保持一致, 而在盎格鲁—撒克逊会计模式国家的会计则无此要求, 这一差异的影响是, 在法、德国家中除了集团公司的会计, 其他公司的会计中几乎不存在递延税项这一会计概念。因此, 税收国际协调范围的拓展会推进会计准则的国际协调。

## 税收国际协调的进程制约会计准则国际协调

在区域性协调化变革的领先国家中最有成效的发起者是欧盟。会计协调是其委员会在欧盟内部消除经济壁垒这一整体目标的组成部分, 协调化是通过欧盟指令和规则来完成的。税收制度的协调也在欧盟中进行着, 有关增值税和其他形式间接税的许多协调指令已被通过, 直接公司税收(公司所得税)也已经提出了相应的协调建议, 这一领域的协调进程之所以比《公司法》和会计的协调进程缓慢, 原因在于政府不愿放弃对征收直接税收的任何控制; 又因为, 税收国际协调范围的扩展将进一步充实会计准则国际协调的内容。因此, 税收

国际协调的进程将会制约会计准则国际协调的进程。

另外,在法、德会计模式国家,其会计法规主要以税法为导向或服从于税法的要求,财务会计依据税法列支费用项目。因此,这些国家间的税收国际协调对会计准则国际协调进程的制约作用就更加明显。

### 税收国际协调的机构制约会计准则国际协调

会计准则的国际协调是通过各种国际性政府间机构、区域性国家联盟以及会计职业界的民间国际组织或专设机构来推动的。它们的努力和共同合作,在不同领域和不同程度上取得了重大成果。

在全球范围内推动会计协调的六个主要国际组织是:联合国会计和报告国际准则(I SAR)政府间专家工作组,欧洲联盟(EU),经济合作发展组织(OECD)会计工作组,证券委员会国际组织(IOSCO),国际会计师联合会(IFAC),国际会计准则委员会(IASC)。

税收国际协调的国际组织主要有:联合国,OECD,欧盟等。

当今,对签订避免双重征税协定起着主导性影响的有两个范本:联合国范本和OECD范本。两个范本的条文结构基本相同,但

侧重点有所不同。OECD范本较多考虑发达国家的利益,而联合国范本更关注发展中国家的利益。

在争夺对国际会计准则的影响力方面,国际会计准则委员会想保持对国际会计准则制定的权威性;联合国想通过会计和报告国际准则政府间专家工作组把国际会计准则的制定作为增进和保障发展中国家利益和管制发达国家跨国公司经营活动的一种手段。

如前文所述,会计准则国际协调是主权国家为了自身综合利益最大化而相互博弈的结果。因此,为了保护发展中国家的利益,诸如联合国会计和报告国际准则(I SAR)政府间专家工作组这类会计准则国际协调机构一定会影响国际会计协调化进程。

### 结束语

自1993年7月1日起,我国实施《企业会计准则》和13个行业会计制度,在传统的财务会计方面初步实现了会计核算模式与国际通行的会计惯例相衔接。财政部当前正在根据我国国情和参照国际惯例,加速制定具体会计准则,形成与社会主义市场经济体制相适应的中国会计准则体系。为了贯彻执行《会计法》和《企业财务报告条例》,规范企业会计核算工作,提高会计信息质

量,财政部在2000年12月发布了《企业会计制度》,于2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内执行。《企业会计制度》和《企业会计准则》并存,是我国现阶段会计规范模式的一大特点。但从长远来看,各国会计准则的相互协调是会计发展的必然趋势。

因此,我国政府应加快税收国际协调步伐,适度、适时地做出一些让步,以加快我国的会计国际化进程,以此换取更多的投资者、更多的融资机会,取得更健康的经济发展。

主要参考文献:

[1] 克里斯托弗·诺比斯,罗伯特·帕克. 比较国际会计[M]. 东北财经大学出版社,2000.

[2] 曹雪琴. 税收制度的国际比较[M]. 学林出版社,1998.

[3] 盖地. 论会计与所得税的关系[J]. 现代财经,2000(3).

[4] 中国国际税收研究会编. 中国税收协定实务全集[M]. 人民出版社出版,1997.

[5] Archer, S., Delvaille, P. and Mcleay, S. The measurement of harmonisation and the comparability of financial statement items: within-country and between-country effects. Accounting and Business Research, Spring. 1995.